

嶋和重著『戦後日本の会計制度形成と展開』

同文館出版社 2007年3月

金子 輝雄[※]

I. はじめに

本書は著者の学位請求論文が公開されたものである。本書の問題意識は、日本の会計制度の分析を通じて、会計制度の本質を究明することにある。特に、第2次大戦後、日本にはアメリカ型の会計制度が移入されたにもかかわらず、これがどのようにして日本的に修正され、フランコ・ジャーマン型の会計制度と同様の特質を備えるに至ったのかについては、長らく整理されていなかったテーマである。著者はこの10年間、学会報告を重ねつつ、このテーマに沿って研究を続けられ、この度、その成果が公表された。

II. 本書の内容

以下では、本書の各章ごとの要約と評者なりに重要と思われた部分を示しておく。
はしがき

本書の目標は、戦後日本の会計制度の形成・発展プロセスを明らかにすることを通して、経済的基盤（土台）との関連に基づいて上部構造としての会計制度（会計）の制度としての本質を明らかにすることにある。

第1章 戦後復興経済と企業会計

G H Q 占領下でなされた制度改革は、戦前・戦中に形成された諸制度を一気に破壊するものであり、戦後の日本経済の特徴はアメリカの影響下で新たに形成されたものである。経済復興・生産再開のために企業会計の果たした役割は、軍需企業を中心とする特定企業の資産を強制的に償却し、その損失を別勘定として分離・凍結し、実質的に何ら変わらない企業の財務状態を健

全な財務状況に置き換えて生産活動を継続せしめたことである。個別企業の会計が国家の強制的な処置（国家的会計政策）によって支配され、結果としてこれが独占企業の資本的基盤の再構築を図るための会計的基礎固めとなった。

第2章 戦後経済の安定化と会計の制度化

わが国会計制度の第一歩ともいえる「インストラクション」は戦前の「財務諸表準則」を基に作成されたものであるが、損益計算重視の会計思考が反映されているなど、証券市場による資金調達を意識しており、経済制度のアメリカ化を意図する占領政策を反映したものであった。また、「会計基準法」制定の試みは、コモン・ロー主義に基づく会計基準体系を望む G H Q の思惑と合致しなかったことや、日本独特の行政機構の壁によって実現されなかった。

第3章 自由経済への復帰と企業会計制度整備

対日占領政策の転換ならびにドッジ・ラインによる経済の安定・自立化政策の一環として49年に制定された「企業会計原則」は、証券取引法会計制度の中心として機能した。また商法もアメリカに倣い、取締役の権限を強化し、他方、資本調達方法の便宜化・簡素化を推し進めた。さらにシャープ勧告による税制改革は、内部留保優遇課税により大企業の資本蓄積を促進することになった。これらは、資本主義経済の根幹をなす株式会社制度の安定強化を図り、その基盤である証券市場の育成を通じて、アメリカ型企業システムを移入し定着させるための環境整備であった。

第4章 合理化投資促進の制度・政策と企業会計制度

朝鮮特需による高収益を足場に、さらに政府の

※青森公立大学

投資促進・資本蓄積政策によって、企業は積極的な合理化投資を行ないつつ、多様な手段による資本蓄積を進めていった。会計制度上、資産再評価と租税特別措置が大きく貢献し、「企業会計原則」は事実上の実践規範として機能した。すなわち、「利益の平準化」を根拠として「経理自由の原則」を合理化し、損益計算中心の近代会計理論を基礎として会計実践を規制するものではあるが、その結果、過大な引当経理を合理化し、再評価や税法上の過大償却、並びに広範な引当金・準備金経理の理論的基礎を与えることにもなった。

第5章 高度成長過程での日本会計制度の形成

財閥解体の不徹底や政財官の癒着の構造を背景とした国家主導の強力な政策の下、わが国は高度経済成長期を迎えた。講和発効直後からの企業の旺盛な資金需要に対して、証券市場が未発達であったことから、系列融資という形で資金供給がなされ、これによってメインバンク・システムが形成された。GHQによる財閥解体により企業集団が分散されたにもかかわらず、今度は、メイン・バンクを中心とする形で新たに企業グループが形成されることになった。必要な資金はいつでもメイン・バンクから引き出せる体制ができあがるとともに、資本自由化圧力の下、株式の相互持合いが生じるなど、結果として、外部報告会計はもっぱら銀行（債権者）への報告を意識して行われるようになった。メイン・バンク制を中心とする企業資本調達と債権者保護に基づく商法会計に主導され、日本的会計制度の特徴が形成されることとなった。

第6章 バブル崩壊と会計政策

政府は議員立法によって、土地再評価法を成立させ、主に金融機関を対象とした、事業用不動産の再評価を認めた。これにより、バブル期以前に取得した不動産の含み益が表面化し、自己資本比率の改善に寄与したが、反対に、含み損を抱える投資不動産については、依然として原価評価のままであったことから、含み損は逆に表面化しないことになった。また、所有株式の含み損を表面化させないために、低価基準の強制適用から一転して原価基準の適用を認める

に至った。これにより大手金融機関の大半が、原価基準へ移行したが、これらの会計処理は、財務の数値を良好にみせかけるといった目的のために、会計制度が経済的土台の変化（要請）に対応して、その内容が変更されうる、という会計の「制度性」を典型的に示すものである。同時に外部公表会計制度（財務会計）が、公表される会計情報の情報機能に従属することを物語っている。

第7章 市場原理主義の下での会計制度

資産・所得や基本財、潜在能力に不平等や格差が存在している中で、公的規制の緩和・撤廃が推し進められれば、弱肉強食の世の中になる。資本主義には株主資本主義であるアメリカ型資本主義と利害関係者（コミュニティー）資本主義であるライン型資本主義があるといわれているが、わが国は全体的に前者の方向へと進んでいるように思われる。そこでは、「株主価値が会社経営者の唯一正当な目標である」とかれるようになる。

商法の2001年および2002年の改正は、従来からの基本理念とされてきた債権者保護の理念を後退させて、株主・投資家を中心とする情報開示（開示が十分であれば計算の論理性を問わない）に重点を置いた商法会計規制へとシフトするものである。これは商法（会社法）の利害調整法から政策法へのパラダイム変換ともいえる。

第8章 連結計算書類導入にみる商法会計規制

IASやUS, GAAPは、擬制資本を中心とする金融経済のグローバル化を推し進めるために、世界戦略的会計規制を目指している。商法（会社法）の証取法化（政策法化）もこれと同じ方向である。そもそも利害調整法としての商法の立場は、親会社の株主もさることながら少数株主、一般債権者（子会社の債権者を含む）の利害（利益保護）も考慮すべきである。したがって、経済的単一体説に立った連結計算書類の位置づけが必要である。また、「利害調整機能を持たない会計は統計と変わらない」ので、連結ベースでの配当規制を行なうべきである。債権者保護のための措置として、新たに、「企業結合法制」あるいは「コンツェルン法制」の創設

が望まれる。

終章 わが国会計制度の新展開

株主本位の「株主資本主義」が推進され、意思決定有用性に基づく情報開示が会計制度の中心となりつつあるが、そこではコミュニケーション情報の説得機能が活性化することにより、情報の受け手が送り手の意図する意思決定に誘導・操作される危険性が増大することになる。今一度、受託責任会計の意義を見直さなければならない。

Ⅲ. 本書の学術的貢献

本書には2つの主張があると思われる。その1つは、わが国の企業会計制度を形成・展開させてきた大きな力は、本書の各所で述べられている経済的土台の要請であり、その結果として、とりわけ、大企業の資本蓄積に奉仕する会計制度が形成されてきたのであり、近代会計理論もこのような会計制度の理論的基礎として役立てられてきた、ということである。もちろん、会計制度や会計理論が大企業の発展のために貢献・

奉仕するのは当然であるという反論もあろうが、制度の展開を立体的に描き出すことに本書は成功していると評者には思える。もっとも、社会科学に中立な立場というものがあるものであろうか。著者は、社会現象には肯定的な側面と否定的な側面という二つの側面があり、自身がどの立場に立つかを明確にすることが重要であるという。

いま1つは、綿密な法規定の検討に基づき、わが国の会計制度は当初から一貫して大企業といういわば強者のための会計制度であったし、今日の市場原理主義一辺倒の風潮にあってはその傾向がますます強化されつつあるとしていることである。著者は、今後はむしろ弱者の立場に立ち、利害関係者（コミュニティー）に十分配慮した会計制度の設計および立法措置が不可欠であるとの提言を行っている。

最後に、会計制度の政治経済的分析に関心のある学生・研究者に本書を推薦したい。

（2007年6月15日受付、2007年6月29日受理）